

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1937/2008-FIN

ATA/92/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 février 2009

dans la cause

Madame K_____ et Monsieur K_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Le Tribunal administratif a déjà statué par un arrêt devenu définitif et exécutoire sur un recours interjeté par les contribuables en matière d'impôt communal et communal (ICC) 2001, portant sur la déduction des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, dont les frais professionnels. Rejetant sur le fond leur argumentation, il a estimé que le domicile des contribuables était à Genève (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_467/2007 du 21 septembre 2007 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).
2. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct 2001.
3. Madame K_____ et Monsieur K_____ étaient domiciliés à la rue des Y_____ 17, à Genève, jusqu'au 15 novembre 2001, date à laquelle ils ont pris domicile dans le canton du Valais, selon l'office cantonal de la population (ci-après : OCP).
4. Durant l'année 2001, M. K_____, né en 1942, a exercé une activité lucrative indépendante sous la raison sociale "C_____", située en Valais. Il ressort de l'extrait du registre du commerce du Valais central que Mme K_____ était titulaire, depuis 1994, de la raison sociale en question.

Par ailleurs, pendant l'année 2001, Mme K_____ a été salariée de la F_____ à Lausanne.
5. Dans leur déclaration fiscale 2001-B datée du 26 août 2002, les époux K_____ ont fait état d'un revenu brut de CHF 73'978,20, soit CHF 34'306,70 au titre de revenu de l'activité dépendante de Mme K_____ et CHF 39'671,50 pour l'activité indépendante de M. K_____. Le bénéfice net de la société s'élevait à CHF 35'462,60.

Les déductions liées à l'activité dépendante de Mme K_____, calculées sur le revenu brut précité, comprenaient une somme de CHF 4'341,05 au titre de cotisations sociales et CHF 3'233.- de frais de déplacements pour le trajet Sion-Lausanne.

Les contribuables faisaient également valoir d'autres déductions qui ne sont plus contestées devant le Tribunal administratif : des montants de CHF 6'000.- pour l'amortissement d'une dette et de CHF 6'072.- pour un leasing de voiture.
6. Le 4 avril 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE ou l'administration) a adressé aux contribuables un bordereau de taxation définitive IFD 2001 de CHF 465.- calculé sur un revenu imposable de CHF 55'815.-.

Cet impôt était calculé sur la base du bénéfice net de l'activité de M. K_____ de CHF 40'528.- et du salaire brut de son épouse de CHF 38'739.-. L'AFC-GE avait admis des déductions à hauteur de CHF 4'961.- pour les cotisations sociales (AVS/AI, APG, etc.) et de CHF 2'844.- pour les frais de déplacements.

7. Le 16 avril 2003, les époux K_____ ont formé réclamation contre cette taxation. Les frais professionnels de CHF 3'278.- (= CHF 298.- x 11 mois) liés aux déplacements de Mme K_____ (Sion-Lausanne) n'avaient pas été retenus par l'AFC-GE à titre de déductions. L'administration était priée de revoir sa taxation.
8. Le 20 juin 2003, l'AFC-GE a écrit aux contribuables. Une réponse à leur réclamation leur parviendrait ultérieurement. Dans l'intervalle, elle rappelait les dispositions pertinentes de procédure fiscale cantonales et fédérales.
9. Par décision du 17 juin 2004, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu sa taxation.

Seul le montant de l'abonnement mensuel Genève-Lausanne (12 x CHF 237.-) était pris en considération, conformément aux instructions du département.

10. Par acte du 14 juillet 2004, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et conclu à l'annulation de la décision sur réclamation.

Les frais de déplacements de Mme K_____ de CHF 3'278.- étaient justifiés, dans la mesure où ils correspondaient à l'abonnement de train mensuel Sion-Lausanne, mais aussi au trajet effectué en voiture depuis les Mayens-de-Conthey jusqu'à Sion, aller et retour (2 x 30 km par jour).

La décision sur réclamation était irrecevable, car elle ne leur était pas parvenue « dans les délais ».

11. Par lettre du 17 février 2005, l'AFC-GE a requis des contribuables la production du certificat de salaire de Mme K_____ pour la période postérieure au 15 novembre 2001.

Le 24 février 2005, les contribuables ont transmis par fax ledit document, lequel faisait état d'un salaire annuel brut pour 2001 de CHF 36'687,90 et de déductions sociales d'un montant de CHF 4'713,45.

12. L'AFC-GE s'est déterminée le 11 mars 2005.

En dépit du déménagement des contribuables dans le canton du Valais le 15 novembre 2001, le canton de Genève restait compétent pour le prélèvement de l'impôt fédéral direct pour toute l'année 2001, en vertu de l'article 11 lettre a chiffre 1 de l'ordonnance fédérale sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques du 16 septembre 1992 (RS 642.117.1).

S'agissant des frais de déplacements effectués au moyen de transports publics, l'administration admettait, pour la période où les contribuables avaient été domiciliés à Genève, la déduction du moyen de transport le moins onéreux. Le trajet parcouru par la contribuable jusqu'à son lieu de travail à Lausanne, comprenant l'utilisation des CFF et des bus en ville, autorisait une déduction maximale de CHF 2'900.- correspondant au coût d'un abonnement général annuel. Par conséquent, les montants que faisaient valoir les contribuables devaient être écartés.

La taxation contestée ne prenait pas en compte la totalité des salaires de la recourante. Selon les pièces complémentaires produites par la contribuable, celle-ci avait perçu, pour la totalité de l'année 2001, un revenu de CHF 36'687,90 et non de CHF 34'306,70 comme cela avait été retenu initialement dans le bordereau de taxation litigieux. Les déductions sociales devaient par conséquent intégrer cette rectification, la somme exacte étant de CHF 4'713,45 au lieu de CHF 4'341,05. La reformatio in pejus devait être admise, dans la mesure où elle intervenait au stade du recours en matière d'impôt fédéral direct (art. 143 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

Quant au grief de la tardiveté allégué par les contribuables, il était infondé, le délai de deux mois fixé par l'article 52 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 2 05) constituant un délai d'ordre, dont le non respect n'avait pas d'incidence sur le fond.

13. Le 27 avril 2005, les époux K_____ ont répliqué.

Ils habitaient leur chalet en Valais pendant la semaine afin de gérer leur entreprise à Sion, tout en conservant leur domicile à Genève. Les transports publics faisant défaut depuis les Mayens-de Conthey, Mme K_____ effectuait le trajet en voiture depuis leur chalet jusqu'à Sion (35 km aller-retour), où elle prenait le train pour Lausanne (aller-retour) pour se rendre à son travail. Les frais de déplacements revenaient ainsi à CHF 7'611.- l'an, soit CHF 3'129.- (abonnements mensuels CFF 10,5 mois x CHF 298.-) additionnés aux CHF 4'482.- pour le parcours en automobile (35 km x 197 jours x CHF 0,65).

14. Le 23 mai 2005, l'AFC-GE a dupliqué.

15. Le 21 juin 2005, les contribuables ont présenté des observations complémentaires, en reprenant leur argumentation précédente. La totalité de leurs

revenus découlait de leurs activités dans les cantons de Vaud et du Valais. Ainsi, les dépenses effectives, générées par les déplacements nécessaires pour se rendre à leur lieu de travail devaient être prises en compte.

16. Par lettre du 22 juillet 2005, l'AFC-GE a campé sur sa position. Les contribuables faisaient valoir, pour la première fois, à ce stade de la procédure, que leur activité indépendante était exercée en Valais. Aucune preuve n'avait été apportée en ce sens.
17. Les époux K_____ ont répondu le 26 août 2005. L'administration savait qu'ils réalisaient la totalité de leurs recettes en Valais et ce, depuis 1992, date d'ouverture de leur bureau à Sion. Il s'agissait dès lors de déduire les frais réels de déplacements.
18. Par décision du 23 avril 2008, la commission a partiellement admis le recours du 14 juillet 2004.

La tardiveté de la décision sur réclamation n'avait aucune incidence sur le fond du litige.

S'agissant de l'écart dans le revenu de Mme K_____, la commission renonçait à procéder à la *reformatio in pejus*, vu la modicité des sommes considérées.

Enfin, seuls les frais de déplacements effectivement dépensés, liés naturellement et logiquement à la réalisation du revenu taxé, étaient déductibles. Ni les dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni les frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et agréable ne pouvaient être pris en considération. Compte tenu du domicile fiscal des recourants, les frais de déplacements entre les Mayens-de-Conthey et Lausanne étaient irrelevants. Dès lors que l'AFC-GE avait admis CHF 2'844.- (CHF 237.- x 12 mois), correspondant à l'abonnement mensuel Genève-Lausanne, plus avantageux que l'abonnement général, le recours était rejeté.

19. Par acte posté le 30 mai 2008, les époux K_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif contre ladite décision, en concluant à la déduction, dans leur taxation IFD 2001, des frais de déplacements effectifs.

Mme K_____ avait acquis un abonnement général des CFF au prix de CHF 3'129.-. Cet abonnement était le titre de transport le plus avantageux en 2001 (CHF 3'129.- = 10,5 mois x CHF 298.-) et non pas l'abonnement de parcours Genève-Lausanne.

La totalité de leurs revenus provenait de l'entreprise, créée en 1992, située à Sion. De 1992 à 2001, leurs impôts avaient été départagés entre Genève, Sion et

Conthey, alors qu'ils logeaient dans leur chalet en Valais, retournant occasionnellement dans l'appartement genevois, qu'ils avaient pris en sous-location. En 2001, l'année de transfert de leur domicile en Valais, le centre de leurs intérêts personnels se trouvait également dans ce canton. En conséquence, les frais de transports à déduire se montaient à CHF 7'611.-, comme indiqué dans leurs écritures antérieures.

Ils maintenaient leurs conclusions quant à la tardiveté de la décision sur réclamation.

20. L'AFC-GE a répondu le 19 juin 2008.
 21. Le 10 juillet 2008, les contribuables ont précisé que dans la dépense concernant le trajet en voiture des Mayens-de-Conthey à Sion était également inclus le déplacement de M. K_____ depuis leur chalet jusqu'à son lieu de travail, à Sion.
 22. Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a, le 26 août 2008, conclu au rejet du recours sur la base des motifs développés par l'AFC-GE.
 23. Entendues le 6 octobre 2008 en audience de comparution personnelle, les parties ont persisté dans leur argumentation et leurs conclusions.
 - a. Pour l'AFC-GE, M. K_____ travaillait et était domicilié à Genève. Admettre le contraire signifiait que le canton de Genève n'était pas compétent pour percevoir les impôts. Il n'y avait, dès lors, pas de raison de déduire des frais de transports.
 - b. Quant aux contribuables, ils exploitaient une société à Sion et logeaient dans leur chalet en Valais. Dès lors, soit l'administration admettait qu'ils résidaient en Valais, leur permettant ainsi de déduire les frais de déplacements occasionnés par les trajets en voiture jusqu'à Sion, pour le couple, et en train jusqu'à Lausanne pour Mme K_____ ; soit il était admis que leur domicile était à Genève, impliquant une déduction, pour M. K_____, de frais de transport de Genève à Sion. Dans leur déclaration d'impôt IFD 2001, les contribuables s'étaient fondé sur la résidence du Valais.

Ils s'opposaient au paiement de tout intérêt, la durée de la procédure augmentant notablement le montant dû à ce titre.

Enfin, ils ne comprenaient pas que le salaire de Mme K_____ soit compté à double. Il ressortait de la comptabilité de la société, que le salaire de la recourante était mentionné comme une rentrée, et ce depuis des années.
 24. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.
-

EN DROIT

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission cantonale de recours en matière administrative compétente (art. 56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'article 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois, selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) avant le 1^{er} janvier 2009.

Dès lors, interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est, à cet égard, recevable (art. 53 al. 1 LPFisc, applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc).

2. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties devant le tribunal de céans, les recourants ont contesté la perception d'intérêts moratoires pour le cas où le paiement de l'impôt litigieux serait dû.

- a. L'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (JAAC 1999, no 78, p. 734 ; ATA/812/2005 du 29 novembre 2005).

- b. Si le recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée conformément à la maxime de disposition, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours et « a fortiori » lors de l'audience de comparution des parties, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/812/2005 précité ; B. BOVAY, Procédure administrative, Lausanne 2000, pp. 390-391).

En l'espèce, les contribuables amplifient leurs conclusions en contestant le prélèvement d'intérêts pour la créance fiscale de l'AFC-GE. Il s'agit d'une conclusion nouvelle qui sera déclarée irrecevable. En tout état, les intérêts moratoires sont un principe général du droit, qui vaut dans tous les domaines du droit, même lorsqu'aucune norme écrite ne le prévoit (P. MOOR, Droit

administratif, Vol. 1, Berne 1994, p. 58 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le Main 1991, pp. 162 ss).

3. Les recourants estiment que la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 17 juin 2004 n'a pas été rendue « dans les délais ».

Par renvoi de l'article 2 alinéa 2 LPFisc, l'article 52 LPA s'applique. Il dispose que l'administration doit statuer dans un délai de 60 jours dès la réception de la réclamation. Lorsque les circonstances l'exigent, l'autorité peut toutefois statuer dans un délai plus long ; dans ce cas, l'administré doit être informé par écrit de cet ajournement et de ses raisons avant l'expiration du premier délai.

En statuant le 17 juin 2004 sur la réclamation déposée le 16 avril 2003, l'administration n'a pas respecté ce délai ; toutefois, il s'agit d'un délai d'ordre dont la violation est sans conséquence sur la procédure (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).

Par ailleurs, bien que les contribuables aient considéré que le temps écoulé entre le moment où ils avaient déposé leur réclamation et la notification de la décision était trop long, ils n'ont pas mis l'administration en demeure de statuer dans un délai raisonnable.

Ce grief est en conséquence mal-fondé.

4. Les contribuables concluent à la déduction de CHF 7'611.- de frais de déplacements liés à l'activité dépendante de Mme K_____, comprenant un trajet en voiture des Mayens-de-Conthey à Sion de CHF 4'482.- et l'abonnement CFF mensuel Sion-Lausanne pour un montant total de CHF 3'129.-.
5. a. A teneur de l'article 26 alinéa 1 LIFD, les frais professionnels déductibles liés à l'activité lucrative dépendante sont les frais de déplacements nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais résultant de repas pris hors du domicile (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c), les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels (let. d). Les frais engagés en vertu des lettres a à d sont estimés forfaitairement (art. 26 al. 2 LIFD).

La réglementation de détail est contenue dans l'ordonnance du département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ODFF - RS 642.118.1).

- b. En vertu de l'article 5 alinéa 1 ODFF, le contribuable qui utilise les transports publics peut déduire ses dépenses effectives engagées lors des déplacements encourus entre le domicile et le lieu de travail.

S'il n'existe pas de tels transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise, ce dernier peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé, dont le montant des forfaits est précisé dans l'appendice de la même ordonnance (art. 5 al. 2 ODFP).

De ces dispositions, il découle que les frais professionnels encourus pour se rendre à son lieu de travail sont, d'une part, calculés à partir du domicile fiscal et d'autre part, établis sur la base du trajet le moins coûteux.

6. Lorsque le contribuable transfère son domicile d'un canton (canton de départ) dans un autre (canton d'accueil), la compétence territoriale appartient, pour la période fiscale entière et pour l'IFD seul en cause en l'espèce, au canton du domicile à la fin de cette période ou de l'assujettissement (art. 10 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques du 16 septembre 1992). Toutefois, si le canton de départ applique le système de la taxation annuelle postnumerando, la compétence du canton d'accueil débute le 1^{er} janvier de l'année qui suit le transfert de domicile (art. 11 let. a de l'ordonnance précitée).

Le canton de Genève applique, depuis le 1^{er} janvier 2001, le système postnumerando, alors que le canton du Valais n'a adopté ce système qu'en 2003.

En conséquence, le canton de Genève est compétent pour le prélèvement de l'impôt fédéral direct pour toute l'année 2001.

Dans le cas particulier, le domicile fiscal des contribuables étant à Genève (ATA/560/2006 déjà cité), les frais engendrés depuis leur résidence secondaire, située aux Mayens-de-Conthey, jusqu'à Lausanne sont exclus de la déduction. Il s'agit là bien plus de frais de convenance personnelle.

S'agissant du trajet Genève-Lausanne, comprenant l'utilisation des transports publics dans la ville vaudoise, le titre de transport le plus avantageux est l'abonnement CFF mensuel Genève-Lausanne de CHF 237.-, lequel donne droit à la gratuité sur les transports publics de cette dernière ville. Calculé sur une période de douze mois, la déduction s'élève à CHF 2'844.- (CHF 237.- x 12 mois). A titre comparatif, l'abonnement général CFF s'acquerrait en 2001 au prix de CHF 2'900.-. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a retenu en déduction l'abonnement mensuel entre Genève et Lausanne, dans la mesure où il était effectivement moins onéreux.

Quant à M. K_____, en tant qu'indépendant, les déductions liées à l'exercice de son activité lucrative sont régies par l'article 27 LIFD, qui permet de déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Ceux-ci sont déjà déduits de la comptabilité du contribuable qui n'est imposé que sur son revenu net.

7. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge des contribuables pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 mai 2008 par Madame K_____ et Monsieur K_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct du 23 avril 2008 ;

au fond :

le rejette en tant qu'il est recevable ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct du 23 avril 2008 ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de Madame K_____ et Monsieur K_____ pris conjointement et solidairement ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame K_____ et Monsieur K_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

le vice-président :

C. Del Gaudio-Siegrist

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :